

Delprojektet

En Skattelagkommission
(”tättningskommissionen”)
mot skatteundvikande förfaranden
och andra brister i skattelagstiftningen

Diskussionsunderlag
Symposium
2009-05-26

SkattelagstiftningsProjektet
Ett rättsvetenskapligt forskningsprojekt
vid juridiska fakulteten Stockholms Universitet
i samarbete med Stockholm Centre for Commercial Law

www.skattelagstiftningsprojektet.se

Innehåll

1	Bakgrund	2
2	En idéskiss	2
3	Argument	3
3.1	Inledning	3
3.2	Argument för	4
3.3	Motargument	5
3.4	Argumentationsanalys	7
3.5	Sammanfattning	7
4	Legala förutsättningar för viss retroaktivitet	8
5	Ledamöter	10
6	Arbetsformer	11
7	Exempel	12
8	Ekonomiska aspekter	13

Övrigt material:

1 Exempel på skrivelse (2007/08:148) om retroaktiv lagstiftning – Retroaktivitet vid underprisöverlåtelser till och från handelsbolag.

2 Artikel av Anders Hultqvist i SvSkT 2007 s. 229-235. (Artikeln har även publicerats i den norska tidskriften Skatterett 1/2008, Universitetsforlaget, s. 86-93).

Allt material för detta symposium, liksom material rörande andra aktiviteter inom Skattelagstiftningsprojektet, läggs kontinuerligt ut på projektets hemsida:

www.skattelagstiftningsprojektet.se

Författare av detta material är Anders Hultqvist, under medverkan av Peter Melz och Peter Wahlgren.

© Skattelagstiftningsprojektet och Anders Hultqvist.

1 Bakgrund

Avsikten med symposiet är att fördjupa diskussionen om hur en särskild utredningsresurs för Finansdepartementet (en kommission, som kan inkallas vid behov) skulle kunna arbeta och fungera för att fortlöpande rätta till brister i skattelagstiftningen samt granska lagstiftningsförslag för att undvika att sådana brister uppkommer. Enkelt uttryckt innebär införandet av en skattelagkommission att lagberedningsorganisationen kompletteras med en mer permanent utredningsenhet, att inkallas vid behov.

Det kortfattade arbetsnamnet, "Tättningskommissionen", har sitt ursprung i diskussionen om "luckor i lagstiftningen" som orsak till problemet om skatteundvikande förfaranden. I stället för att fokusera på vad man kan göra vid rättstillämpningen, när vi i brottas med heterogena inslag eller t.o.m. "luckor i lagen", flyttas fokus till normgivningen. Vi vill föra resonemanget till orsaken att dessa problem uppkommer – dvs. lagstiftningsbristerna – och hur man kommer till rätta med dem. Det kan finnas skäl att se vad det går att göra vid källan till problemet, lagreglerna. För att skapa en god resurs till Finansdepartementet föddes idén om en "tättningskommission".

Eftersom motsvarande problem kan gälla brister i lagstiftningen till den skattskyldiges nackdel, och att en lagstiftningskommission också skulle kunna lägga fram snabba förslag för att rätta till sådana brister, döptes kommissionen om till en "särskild skattelagkommission", efter diskussionerna under förra året.

2 En idéskiss

Tanken är att undersöka vad en permanent grupp, som kan inkallas vid behov och med kort varsel, som över tid samlar erfarenhet och kompetens och vid särskilda behov kan knyta annan expertis till sig, skulle kunna tillföra för att upprätthålla kvalitet och effektivitet i lagstiftningsarbetet.

I många situationer framstår det som ostridigt att de traditionella åtgärderna – att förlita sig på möjligheterna i rättspraxis, eller genom att ad hoc sammankalla några duktiga experter och några duktiga jurister för att arbeta fram nya lösningar – inte är tillräckliga. På ett mer praktiskt plan är det tydligt att mer kontinuerligt verkande kompetenscentra kan underlätta arbetet.

Målsättningen är enkel: att inom så kort tid som möjligt kunna rätta till icke önskvärda brister i skattelagstiftningen då sådana upptäckts. För att samla spetskompetens för en sådan kvalificerad uppgift är tanken att ställa en grupp skatterättsexperter till Finansdepartementets förfogande, att inkallas vid behov för att granska de uppenbarade bristerna och snabbt ge kvalificerade förslag till lagändringar – en Skattelagkommission.

Inspiration och paralleller till det angreppssätt som beskrivs här kan fås från många håll och från flera rättsområden. Förslag i denna riktning har t.ex. framlagts om inrättande av särskilda EG-rättsbyråer och på liknande sätt sammansatta arbetsgrupper har i Sverige prövats för verksamhetsutveckling i offentlig förvaltning. I detta sammanhang kan även EUs Legislative Observatory »www.europa.eu/oeil/index.jsp» nämnas och liknande idéer ligger till grund för arbetet med restatements inom American Law Institute »www.ali.org/». En intressant parallell – utan någon som helst kontakt mellan Sverige och USA – är att professorn och dekanus vid Columbia University, New York, David M. Schizer, några veckor efter Hultqvists artikel i Dagens Industri 2007 framförde en motsvarande idé om "A Few Good Lawyers" och en "Rapid Reaction Force" i New York Times.

Tättningskommissionen kan bestå av experter från olika verksamhetsfält, så att den sammantaget har en bred kompetens i skattesystemet och skattelagstiftningen, skatteplanering och skatteanpassade transaktioner, i civilrätt samt förmåga att bedöma och åtgärda brister i lagstiftningen. Den bör ha ett kunnigt sekretariat som kan ta fram ett bra beslutsunderlag och omgående arbeta fram de förslag som kommissionen lämnar (se vidare avsnitt 5-7).

I Sverige har vi både *konstitutionella och praktiska förutsättningar* att snabbt få fram lagändringar. Från det att en brist uppmärksammas behöver det inte gå särskilt lång tid till dess att den rättats till lagstiftningsvägen. Genom att lagstiftning får göras retroaktiv till dagen efter att en skrivelse om kommande lagstiftning gavs in till riksdagen är det tiden det tar att få fram en sådan skrivelse som är gränsen, således tiden från att en brist uppmärksammats till dess att åtgärd bedömts och konkretiserats i förslag till skrivelse, beslutats av regeringen och givits in till riksdagen. Därefter kan arbetet med att få fram en fullständig proposition, riksdagsbehandling, naturligtvis under viss skyndsamt, pågå på normalt sätt (se vidare avsnitt 4 och 7).

3 Argument

3.1 Inledning

I det följande listas de argument för och emot som veterligen finns i diskussionen om att möta skatteundvikande arrangemang med lagstiftning. Ett motargument till varje för- eller motargument ges också.

Finns eventuella ytterligare argument eller nyansering av de redan listade argumenten så är avsikten att kunna komplettera promemorian med detta efter symposiet. Med en fullständig argumentinventering i ryggen blir det sedan enklare att strukturera argumentationen för och emot tesen.

Ett utkast till en sådan argumentationsanalys ges också nedan, vilken likaledes kan kompletteras efter diskussionen på symposiet.

Hypotesen är således:

Det går att möta skatteundvikande arrangemang på ett effektivt sätt genom lagstiftning.

3.2 Argument för

Det är naturligtvis så, att argumenten för tesen är tunga och i huvudsak baseras på legalitetsprincipen. Här följer dock ett försök att ytterligare nyansera detta.

*Argument 1 – F 1 – Föreskriftskravet – Skatt skall tas ut enligt föreskrift i lag*¹

Det är en brist i lagstiftningen som är orsaken till att skatteundvikande är möjligt (brist mellan intention och lagstiftning). Den bristen bör rättas till genom föreskrift i lag, så att skatt får tas ut där det brister.

Motargument: Föreskriftskravet gäller inte skatt² och även om det gör det, så kan man tillämpa lag extensivt och uppnå samma effekt som genom lagändringar.

Argument 2 – F 2 – Retroaktivitetsförbudet – Ingen idé att gråta över spilld mjölk

Brister får ändå inte rättas till bakåt i tiden, eftersom skatt endast får tas ut enligt föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten, således heller inte genom analog (eller reducerande) lagtillämpning.³ Viss

¹ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995 kap 3 med vidare hänvisningar. Numera förefaller principens giltighet, med några få undantag (se nedan), allmänt vedertagen; se Lagrådets protokoll vid sammanträde 2007-03-16 s. 4-5 (<http://www.lagradet.se/ytranden/Skattelattnader%20for%20hushallstjanster.pdf>). Detta är inget unikt för svensk beskattning, utan ett centralt krav vid beskattningen i de flesta moderna rättssystem. Inte ens genom en s.k. verkställighetsföreskrift får en avdragsbestämmelse i lag begränsas; se RÅ 1988 ref. 151 vilket utgjort grund för resning i ett plenimål (RÅ 1991 ref. 44). Till exempel har Generaladvokaten i EG-domstolen Juliane Kokott i sitt förslag till avgörande den 13 december 2007 i case C-309/06 (Mark & Spencer) betonat att legalitetsprincipen "hör till de rättsprinciper som är erkända inom gemenskapsrätten" och att skattemyndigheterna är "skyldiga att följa lag och rätt, och de får inte företa någon beskattning som inte är förenlig med de rättsliga bestämmelserna". Den skattskyldige måste enligt Kokott kunna lita på att en transaktion beskattas så som föreskrivs i lagen (punkt 40 i yttrandet). För motsvarande krav i praxis om Mänskliga rättighetskonventionen, se vidare Katarina Fast, "Lex Uggla" och egendomsskyddet, Skattenytt 2006 s. 68 f.

² Se Rosander, Generalklausul mot skatteflykt 2007 s. 80 ff. (särskilt s. 82) och Alhager, Dispens från inkomstskatt 1999 s. 93 ff.

³ Se vidare Pålsson, Likhet inför skattelag 2007 s. 208 ff.

retroaktivitet är däremot tillåten om lagstiftningsåtgärd blivit offentlig annonserad genom att riksdagen underrättats.

Motargument: Det skulle störa "rättskänslan" och allmänhetens förtroende för systemet om man inte också tog itu med de förfaranden som hänt innan bristen blev känd.

Argument 3 – F 3 – Rimlig tolkning av lag – förutsebarheten

Man slipper ägna sig åt gissningar om vad en domstol kan tänkas tro att den historiske lagstiftaren kan ha avsett och att ge dessa betydelse, utan rättar till lagstiftningen så att det inte längre är oklart vad som gäller.⁴

Motargument: Den skattskyldige som ägnar sig åt skatteplanering är inte värd normal rättssäkerhet.⁵

Argument 4 – F 4 – Att ändra lagstiftningen är snabbare, än årtal av processer till dess att prejudikat erhålls

Ändrad lagstiftning kan åstadkommas på ett halvår. Processer och prejudikatbildning tar årtal, kanske 4-6 år i den ordinarie processen eller åtminstone 1-2 år för ett förhandsbesked, om det ens meddelas i en undvikandesituation.

Motargument: Det finns möjlighet att "hissa" mål genom instanssystemet snabbare och korta handläggningstiderna i mål som man vet har stort prejudikatvärde.

Argument 5 – F 5 – Samhällsekonomiskt billigare

Svårt att kvantifiera, men sannolikt mycket billigare än stora, många processer för Skatteverket och enskilda, som pågår i årtal. (*Här kan det bli intressant och aktuellt att engagera rättsekonomisk expertis för att uppskatta direkta kostnader för det allmänna och enskilda samt effektivitetsförluster av ovisshet.*)

Motargument: Samma effekt skulle kunna nås genom att föra ett eller några pilotmål snabbare genom instanssystemet.

3.3 Motargument

I debatten förekommer en del motargument, vilka listas nedan. Det finns källor för dessa argument, men för att inte fastna i detaljer räcker det med att notera att argumenten förekommer och därför bör vara med i en argumentationsanalys. I

⁴ Se vidare Hultqvist a.a. 1995 s. 481 ff.

⁵ Se vidare Rosander a.a. 2007 s. 248

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet

viss mån går även motargumenten in i varandra, men vi ska ändå försöka hålla dem isär så gott det går. Fler motargument må finnas och bör, i den mån de har någon hållbarhet och relevans, föras in efter hand och beaktas i en fullständig argumentationsanalys.

Motargument 1:1 – M 1:1 – Det går inte - Lagstiftningen är alltid på efterkälken

Skatteplanerarna ligger alltid steget före och uppfinningsrikedomen är ousinlig hos skattplanerarna (tax avoidance industry). Lagstiftningen kommer därför alltid att släpa efter. Det går inte att göra någonting förrän det redan är för sent.

Motargument (mot motargumentet): Man kan dels ligga hack i häl genom bra information om vad som pågår på marknaden, dels förhandsgranska lagstiftningsförslag för att upptäcka "luckor" och heterogena inslag i lagstiftningen.

Motargument 1:2 – M 1:2 – Det går inte – Det är för svårt

Man kan inte skriva lagtext som täcker allting. Det kommer alltid att uppstå luckor. Täpper man till en lucka, uppstår en annan. Det är inte säkert att man ens lyckas att täppa till den lucka man försöker ingripa emot. Skatteplanerarna kommer säkert att hitta en brist hos den med.

Motargument: Bra lagstiftningsteknik, homogen lagstiftning och förmåga att analysera konsekvenser av lagstiftning är en vilje- och kompetensfråga. Den går att bygga upp i en specialistgrupp ("tättningskommissionen").

Motargument 2 – M 2 – Det blir för omfattande och svåröverskådlig lagstiftning

Lagstiftningen skulle svämma över alla bräddar om allt skulle täckas med lagtext. Den skulle bli minst dubbel så omfattande. Mängder av regler skulle bli svårare att hitta i.

Motargument: Homogen generell lagstiftning är normalt kortare och i större grad befriad från "luckor" än heterogen och/eller detaljlagstiftning. Även om lagstiftningen, mot förmodan, skulle bli mer omfattande, är det bättre med fler sidor i t.ex. Inkomstskattelagen än allt material som behövs för friare lagtillämpning (förarbeten, rättsfallssamlingar, kommentarer, artikelsamlingar m.m.).

Motargument 3 – M 3 – Det blir för dyrt och för arbetsamt

Finansdepartementet har redan för mycket att göra och det skulle kosta alldeles för mycket att anställa fler jurister.

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet

Motargument: Små kostnader i relation till de kostnader som oklart rättsläge orsakar. Till och med lönsamt jämfört med vad eventuella brister kan orsaka i legalt, men icke avsett, skattebortfall.

3.4 Argumentationsanalys

En första fråga är om skatt får tas ut om, och endast om, det följer av lag. Anser man inte det, utan menar att det finns en betydande marginal för analogier och fri rättstillämpning är måhända inte lagstiftning en nödvändig förutsättning, men ändå eftersträvansvärd ur rättssäkerhetssynpunkt. Anser man att föreskriftskravet gäller blir det däremot primärt en lagstiftningsfråga om man vill rätta till lagstiftningsbrister (F 1).

Även om lagstiftningen normalt rättas till i efterhand och det kan vara knepigt att formulera en lagstiftning som bättre står i överensstämmelse med intentionerna (M 1:1, 1:2), är det möjligt att genom en mycket kompetent grupp skatteexperter (skattelagskommissionen) snabbt kunna åstadkomma effektiva lagändringar som råder bot på upptäckta brister. Vidare kan man i förväg på ett mer kompetent sätt analysera eventuella brister i gällande och föreslagen lagstiftning.

Även om ett och annat skatteanpassat förfarande slinker igenom under viss tid står det allmänna med en särskild kommission är väl rustat att så tidigt som möjligt skapa klarhet i vad som gäller för framtiden i stället för att behöva vänta på klagande praxis (F 2, 4). För både enskilda och det allmänna torde det bli billigare med så snar lösning som möjligt (F 5), vilket rimligen med råge finansierar de kostnader som en tättningskommission innebär (M 3).

Vissa lagstiftningsåtgärder kan måhända behöva vara temporära och kanske t.o.m. lite lapptäckesbetonade (M 2), men de kan sedan överarbetas och ge upphov till bättre homogena regler. Nackdelen med viss svåröverskådlighet i regelverket blir då temporär och är i vart fall att föredra framför oklarhet vid tolkning och tillämpning av lag och tillgång till sekundärkällor, såsom lagförarbeten, doktrin och kompletterande rättspraxis. Större säkerhet nås på så sätt i metodologiskt hänseende avseende vad som är en rimlig tolkning av lag (F 3).

3.5 Sammanfattning

Fördelarna med att möta skatteundvikande arrangemang med lagstiftning är att fokus på en bra och tydlig lagstiftning prioriteras. Ändringar genomförs snabbt och lagstiftningen hålls a jour, vilket i sin tur leder till en god rättssäkerhet och legitimitet vid beskattningen. Det behöver inte bli dyrt om man i sammanhanget ställer lagstiftningskostnaderna mot de samhällsekonomiska kostnader som skattebortfall, skatteprocesser och osäkerhet medför. Nackdelarna med en svåröverskådlig lagstiftning är troligen små och kan åtgärdas successivt.

4 Legala förutsättningar för viss retroaktivitet

I 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (RF) stadgas att

”skatt eller statlig avgift får *ej uttagas i vidare mån* än som följer av *föreskrift, som gällde* när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”.

Enkelt uttryckt: Först lag, sedan skatteutlösande omständighet, eller lag får inte avse omständigheter före ikraftträdandet.

När förbudet mot retroaktiv skattelag (och statliga avgifter) infördes 1980 var huvudskälet att retroaktiv lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande (*förutsebarhetskravet*). Den skattskyldige skulle inte behöva riskera att hans handlande kommer att bedömas efter regler som tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort ogjort. Om retroaktiviteten innebär en skärpning av skattereglerna, kan han t.ex. i efterhand bli vägrad avdrag för kostnader som var avdragsgilla när de betalades.⁶

Retroaktivitetsförbudets utformning

Svårigheterna med att formulera vad retroaktivitet är diskuterades ingående, men man stannade för formuleringen ”den omständighet som utlöser skattskyldigheten”. Man skulle kunna säga att det är ett uttryck för *rättsfaktumledet* i en skattenorm. Rättsfaktum skall träffa endast sådant som hänt efter lagens ikraftträdande.

Detta skulle skydda mot retroaktivitet i det stora flertalet fall, men en sådan regel borde enligt förarbetena också påverka statsmakternas ställningstaganden utanför det egentliga tillämpningsområdet. Denna diskussion lämnas i det följande därhän och det kan räcka med att hänvisa till den intensiva debatt som föranleddes av förslaget till s.k. engångsskatt på pensionssparandet, en förmögenhetsskatt där lagen trädde i kraft den 23 december 1986 och avsåg försäkringsbolagens förmögenhet en vecka senare, den 31 december 1986.⁷

Undantag

Det finns emellertid två undantag från retroaktivitetsförbudet och ett av dem, 2 kap. 10 § 2 st. 2-3 men. RF, är särskilt intressant i detta sammanhang:

Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställs ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta.

⁶ Se prop. 1978/79:195 s. 55.

⁷ Se Lagrådets kritik av engångsskatten på pensionssparandet (grunderna för 2 kap. 10 § 2 st. RF); prop. 1986/87:61 s. 79 och RÅ 1992 ref. 10.

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet

Motivet till detta undantag var att man i praktiken hade tillåtit viss retroaktivitet när det gällt att sätta stopp för förfaranden som regeringen och riksdagen hade ansett innebära kringgående av gällande skattelag. För att få ett snabbt slut på dessa förfaranden och för att inte de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid skulle kunna utnyttjas i stegrad omfattning hade en viss retroaktivitet beslutats. Det ansågs därför att ett undantag från retroaktivitetsförbudet var befogat i sådana fall. Det skulle dock vara motiverat av särskilda skäl och den skattskyldige skulle i förväg få ett auktoritativt besked om att en kommande skatteregel avsågs få retroaktiv verkan.⁸

Meddelandets karaktär

En skattelag kan således ges retroaktiv verkan, dock längst från den dag då antingen

- regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat *förslag* härom till riksdagen, eller
- regeringen i skrivelse *meddelat* riksdagen om att sådant *förslag är att vänta*.

I det första fallet är det således en proposition eller utskottsbetänkande med förslag till lagtext och motiv till lagändringen som ges in till riksdagen. Fullständig överensstämmelse är enligt förarbetena dock inte nödvändig:

”För att en skatteregel skall få tillämpas retroaktivt från dagen då propositionen i ärendet kom in till kammarkansliet krävs inte att det råder fullständig överensstämmelse mellan förslaget till föreskrift i propositionen och den sedermera antagna lagen. Vid riksdagsbehandlingen kan alltså vissa jämkningar göras utan att man går miste om möjligheten till retroaktiv tillämpning.”⁹

I fråga om skrivelser från Regeringen kan det bli svårare att nå en full precisering:

”Vad gäller det fallet att regeringen meddelar riksdagen att den avser att föreslå en retroaktiv skatteregel är det tydligt, att meddelandet inte kan innehålla någon detaljerad beskrivning av kommande förslag. Det väsentliga är att det genom meddelandet görs klart vilken typ av transaktion, intäkt, avdrag etc. som förslaget avses ingripa mot samt från vilken tidpunkt retroaktiviteten skall gälla. Däremot kan inte generellt krävas att det sätt, på vilket ingripandet skall ske, preciseras.”¹⁰

Denna del av bestämmelsen har veterligen inte blivit prövad, även om det förekommit viss diskussion avseende kommande reglers innehåll, när en skrivelse lämnats in till riksdagen. Möjligen kan man se regeln som en brist och inget hindrar naturligtvis att man preciserar skrivelsen så långt det är möjligt. Det är i förutsebarhetshänseende önskvärt att så sker. Det är mer problematiskt att den borte gränsen är så obestämd.

⁸ Se prop. 1978/79:195 s. 56.

⁹ Prop. 1978/79:195 s. 61.

¹⁰ Prop. 1978/79:195 s. 61.

Tidpunkten

Den avgörande tidpunkten är, enligt förarbetena, den dag då proposition, utskottsbetänkande respektive skrivelse med meddelande blir allmän handling hos riksdagen. Enligt då gällande regler – och sannolikt nuvarande – blir det den dagen då propositionen eller skrivelsen kommer in till kammarkansliet. För ett utskottsbetänkande blir det dagen då betänkandet första gången anmäls i kammaren. Retroaktivitet är då i "förvarningsfallen" tillåten från och med dagen efter den dag då förvarningen gavs.¹¹

Sammanfattning

Enligt regeringsformen finns en möjlighet att snabbt ingripa med lagstiftning mot "luckor" i skattelagstiftningen. En skrivelse från Regeringen till Riksdagen, att sådan lagstiftning är att vänta, är allt som krävs. Det är t.o.m. för denna situation som undantaget från retroaktivitetsförbudet är avsedd. Den därefter beslutade lagstiftningen kan då gälla från dagen efter då en sådan skrivelse lämnades in till kammarkansliet, om Riksdagen finner att det föreligger särskilda skäl. *Exempel på en sådan skrivelse är skr2007/08:148 om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag.*

5 Ledamöter

En särskild skattelagstiftningskommission behöver erfarna experter med goda kunskaper i skattesystemet, lagtolkning och rättstillämpning, skatteundvikande förfaranden samt lagskrivning och lagstiftningsprocessen. Ledamöter med olika erfarenhet kan skapa en god bas för att analysera problem ur flera synvinklar och ge gruppen som helhet en bred expertis. Det kan vara lämpligt att gruppen består av personer med erfarenhet från olika fält, t.ex. akademiker, advokater/skattekon konsulter, skattetjänstemän, domare och lagstiftningsansvariga.

För att inte komma i konflikt med andra intressen bör nog åtminstone advokater/skattekon konsulter och domare vara pensionerade/seniorer, men tidigare varit aktiva inom detta fält. Skattetjänstemän och lagstiftningsansvariga kan måhända fortfarande vara praktiskt verksamma, vilket t.o.m. kan vara en fördel om dessa ledamöter är centralt placerade i respektive organisation. En politiskt ansvarig eller politisk kontaktman torde vara av värde, likväl som en expert på civilrätt.

Exempel: Två skatteadvokater/-kon konsulter, en/två skattetjänstemän, en/två domare, en departementstjänsteman, en akademiker, en civilrättare och en politiker eller politiskt sakkunnig, d.v.s. en kommission på 8-10 personer.

För att locka mycket kompetenta personer att vara ledamöter bör dessa vara väl arvoderade för sitt uppdrag, så att ledamöterna också känner ansvar och kan prioritera att så snabbt som möjligt granska uppkomna brister och snabbt arbeta

¹¹ Se prop. 1978/79:195 s. 60 f.

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet

fram lagstiftningsförslag av god kvalitet (jfr Schizers förslag i N.Y Times 16/4 - 07).

Som biträde till kommissionen bör ställas ett kansli med kompetent personal, för att administrera arbetet, ta fram underlag och för att effektuera beslutade förslag.

Kommissionen bör också ha en hygglig budget för att kunna anlita externa experter för utredningar och att arbeta fram praktiskt fungerande förslag.

6 Arbetsformer

En intressant diskussionsfråga är hur en skattelagkommission ("tättningskommissionen") skulle kunna fungera i förhållande till Finansdepartementet.

Det är inte formen av en ordinär utredning, med betänkande och remissförfarande, som passar. Snarare måste den kunna fungera med kort varsel, snabbt komma med förslag till åtgärder som kan ligga till grund för ett riksdagsbeslut. En annan sak är att man kan tänka sig en remissomgång i förväg, om tiden medger det, eller i vart fall efteråt, för att om möjligt korrigera beslutad temporär lagstiftning.

Sekretariatet – eller eventuellt andra administrativa resurser – måste kunna fungera direkt vid behov. Det skall på kort tid producera ett bra underlag för analys och, om möjligt, ge förslag till åtgärder. Kommissionens ledamöter bör kunna stå till förfogande med kort varsel, få underlaget tillsänt sig och sedan kunna sammanträda inom en relativt snar framtid.

Efter analys och diskussion kan det finnas behov att föreslå en skrivelse till riksdagen från Regeringen att lagstiftningsförslag i visst avseende är att vänta, en lagstiftning som kommer att föreslås gälla retroaktivt från dagen efter att skrivelsen inkom till Riksdagen.

Oavsett om en sådan skrivelse ges in eller inte, bör man sedan kunna arbeta med en viss intensitet, så att ett lagstiftningsförslag och en fullständig proposition tas fram så snart det är möjligt.

Under hela detta arbete är det nödvändigt att politiskt ansvariga och experter kan arbeta tillsammans, så att ett sådant förslag vinner acceptans både från rättsligt och politiskt håll.

I de fall då åtgärderna bedöms inte vara akuta bör ett remissförfarande hinnas med i form av ett förslag i en departementsstencil med efterföljande överarbetning. Lagrådsgranskning kan måhända i vissa fall undvaras eftersom tättningskommissionen redan besitter nödig sakkunskap och det kan vara bråttom.

En annan lämplig uppgift för en skattelagkommission är att bistå sittande utredningar med granskningar och förslag till förbättringar under arbetets gång eller i slutskedet när lagstiftningsförslag arbetas fram.

En hemsida, av typen Skatteverkets "skatteuppläggsida", med information om pågående arbete för att täppa till luckor eller andra lagstiftningsåtgärder kan på ett gott sätt ytterligare sörja för att enskilda och företag underrättas fortlöpande om eventuellt kommande lagstiftningsförslag.

7 Exempel

Låt oss säga att det 2009 uppmärksammas att ett skattemotiverat förfarande som kan vara möjligt enligt gällande rätt, samtidigt som det medför en icke önskvärd effekt av skattelagstiftnings utformning.

Det kan vara Skatterättsnämnden som får in en begäran om förhandsbesked eller Skatteverket som vid granskning av deklARATIONER, en skatterevision eller dylikt, fått upp ögonen för att förfarandet förekommer. Det kan kanske ha pågått i något år. Låt oss säga sedan mitten av 2008.

Med nuvarande sätt att granska, utreda och beskatta, kanske med hjälp av skatteflyktslagen, som dessutom är omöjlig att förutse konsekvenserna av, kan eventuell åtgärd ske vid 2010 eller 2011 års taxering, talan väckas i länsrätten om tillämpning av skatteflyktslagen 2010 och domstolsprocesser pågå fram till, låt oss säga, 2012-14 innan Regeringsrätten avgjort ett fall, som sedan kan vara till ledning för rättstillämpningen.¹²

Vägen via förhandsbesked går naturligtvis snabbare, om den enskilde eller det allmänna ansöker hos Skatterättsnämnden och nämnden inte avvisar ansökan. Låt oss säga att SRN fattar beslut 2010 eller 2011 och Regeringsrätten sedan dömer 2013.

Därefter skall de taxeringar, där förfarandet aktualiserats, ändras, eftertaxeras, domar avkunnas etc. Under tiden har osäkerhet om prövningens resultat lett till att en del slutat med förfarandet, en del har fortsatt, men framförallt har många varit ovetande om utfallet i processerna.

Med en skattelagkommission skulle – efter en analys som mynnar ut i att en lagstiftningsåtgärd är fördelaktig för att skapa klarhet – en skrivelse till Riksdagen kunna arbetas fram inom loppet av några veckor/månader och sedan ett lagstiftningsförslag tas fram inom ytterligare några månader. Med en snabb hantering skulle sannolikt lagstiftningsändringar vara antagna inom ett halvår och i vissa fall t.o.m. leda till en retroaktiv tillämpning från någon månad efter

¹² Jämför hur lång tid det tog för att få frågan om partnerleasing prövad, flygplansleasingmålen avgjorda och att kapitalförsäkringsägandet av små företag först nu är på väg att avgöras, trots att förfarandena varit kända i närmare ett decennium.

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet

att problemet upptäcktes. Således skulle den nya lagstiftningen börja verka redan under 2009.

Därefter vet alla vad som gäller och inget förfarande behöver längre dömas enligt äldre, oklara, bristfälliga lagstiftning.

Tidigare genomförda förfaranden eller effekter må slippa beskattningseffekterna enligt den nya lagstiftningen, men i vissa fall kanske bedömas som skattepliktiga redan enligt den äldre lagstiftningen, om Skatteverket finner det lämpligt att beskatta eller processa redan företagna förfaranden. Hur som helst blir tiden för "luckans" nyttjande reducerad till något eller högst några år. Därmed torde utrednings- och processkostnader minskas, så även kostnaden för längre tids osäkerhet avseende skattekonsekvenserna.

En klar fördel är också att de politiskt ansvariga får en möjlighet att i tid ge en klar signal om vad som bör gälla eller inte gälla. Kommissionen är en expertgrupp till politikernas förfogande, men det är Finansdepartementet, Regering och Riksdag som avgör vad som skall gälla, och då ligger ansvaret där det skall enligt Regeringsformen, hos lagstiftningsansvariga, inte hos Skatteverket eller domstolarna – inte heller hos kommissionen, så längre den inte har fått mandat att göra något.

Motsvarande resonemang kan föras i fråga om lagstiftningsbrister till den skattskyldiges nackdel. Där behöver inte heller retroaktivitetsproblemet göra sig gällande, om lagändringen sker till den skattskyldiges fördel. Om SKV och Skattelagkommissionen anser att en skatteeffekt är ofördelaktig och omotiverad, kan kommissionen föreslå Finansdepartementet och Regeringen att lagstiftningen bör korrigeras och att den t.o.m. skall gälla retroaktivt, medan lagförslaget arbetas fram.

8 Ekonomiska aspekter – uppskattningar/utvärderingar

Effekterna av en skattelagkommission skall kontinuerligt följas upp. För att förutse effekterna av en lagstiftningskommission är det bland annat lämpligt att uppskatta

- Skatteverkets processkostnader i "skatteuppläggs"-mål,
- de enskildas processkostnader i samma typ av mål,
- eventuellt skattebortfall på grund av bristfällig lagstiftning (dvs. icke önskvärda skattekonsekvenser till dess att de i dag åtgärdas kanske många år senare)
- kvantifiering av andra sidoeffekter av osäkerhet om rättsläget.

Dessa komponenter bör därefter ställas mot en uppskattning av kostnaderna med en lagstiftningskommission för att ge ett rimligt mått på de samhällsekonomiska effekterna av initiativet. Även andra former av kontrolldata bör samlas in och

En Skattelagkommission ("tättningskommissionen")
– *Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet*

analyseras. Utvärderingar bör helst utföras av fristående organ, t.ex. rättsekonomer i samverkan med Skatteverket, Domstolsverket och Finansdepartementet.

Slutord

Detta är vad vi hoppas skall diskuteras och nagelfaras på symposiet tisdagen den 26 maj 2009. Vi tar tacksamt emot kritik eller andra synpunkter för att kunna evaluera och komplettera argumentationen och analysen ovan.

Resultatet kommer att publiceras i en *rapport* från seminariet, vilken, som allt annat material i projektet, läggs ut på vår hemsida:
www.skattelagstiftningsprojektet.se